GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : 35428C
Inscrit le 7 novembre 2014

-

Audience publique du 14 juillet 2015

Appel formé par
la société anonyme ... S.A., …,
contre
un jugement du tribunal administratif du 29 septembre 2014 (n° 33059 du rôle)
statuant sur son recours dirigé contre
deux bulletins émis par le bureau d'imposition Sociétés 6 Luxembourg
et
une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matières d'impôt sur le revenu des collectivités et d'impôt commercial communal

----
-

Vu l'acte d'appel, inscrit sous le numéro 35428C du rôle, déposé au greffe de la Cour administrative le 7 novembre 2014 par Maître Claude GEIBEN, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société anonyme ... S.A., ayant son siège social à L-…, inscrite au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro … représentée par son conseil d'administration en fonctions, dirigé contre un jugement rendu par le tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg le 29 septembre 2014, à la suite de son recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation du bulletin de l'impôt commercial communal de l'année 2010 et du bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités de l'année 2010, les deux émis à son égard le 9 janvier 2013 par le bureau d'imposition de Luxembourg Sociétés 6, ainsi que de la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 21 mai 2013 (n° C 18.446) rejetant comme non fondée sa réclamation introduite contre ces bulletins, ledit jugement ayant reçu le recours principal en réformation en la forme, déclaré le même recours irrecevable pour autant qu'il vise les bulletins émis le 9 janvier 2013, déclaré le recours principal en réformation recevable pour le surplus, au fond, l'ayant déclaré non fondé et en ayant débouté la demanderesse, dit qu'il n'y avait pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation, rejeté la demande en allocation d'une indemnité de procédure formulée par la société ... S.A. et l'ayant condamnée aux dépens ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe de la Cour administrative le 8 décembre 2014 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe de la Cour administrative le 8 janvier 2015 par Maître Claude GEIBEN pour compte de la société anonyme ... S.A. ;

Vu le mémoire en duplique du délégué du gouvernement déposé au greffe de la Cour administrative le 6 février 2015 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Claude GEIBEN et Madame le délégué du gouvernement Betty SANDT en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 24 février 2015.

-

Suite au dépôt de sa déclaration pour l'impôt sur le revenu des collectivités et pour l'impôt commercial de l'année 2010 en date du 27 novembre 2012, la société anonyme ... S.A., ci-après désignée par la « *société* ... », fut informée, en application des dispositions du § 205 (3) de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », par un courrier du bureau d'imposition de Luxembourg Sociétés 6, ci-après désigné par le « *bureau d'imposition* », du 5 décembre 2012 que ce dernier envisageait d'effectuer des redressements concernant l'« *imposition d'un bénéfice qui correspond à une marge nette de 0,25% sur les prêts accordés aux entreprises liées suivant le principe de la pleine concurrence* ».

La société ... n'ayant pas pris position par rapport à ce courrier du 5 décembre 2012 dans le délai lui accordé à cet effet, à savoir jusqu'au 27 décembre 2012 au plus tard, le bureau d'imposition émit à son égard, le 9 janvier 2013, notamment le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités de l'année 2010 et le bulletin de l'impôt commercial communal de l'année 2010 en indiquant dans le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités que « *l'imposition diffère de la déclaration sur les points suivants*[:] *Imposition suivant courrier du 05.12.2012* ».

A travers un courrier du 28 janvier 2013, la société ... informa le bureau d'imposition de ce qu'elle contestait les bulletins du 9 janvier 2013 et demanda de lui faire parvenir le bilan fiscal servant de base à cette imposition.

Le bureau d'imposition réagit par le biais d'un courrier du 4 février 2013 informant la société ... de ce que « *l'imposition a été faite suivant notre courrier du 5.12.2012 (voir copie en annexe). Calcul de la base imposable :*

… x 0,25% x 13/12 = … (transfert siège au Luxembourg : 25-11-2009) ».

Par courrier du 19 février 2013, la société ... introduisit une réclamation auprès du bureau d'imposition à l'encontre desdits bulletins.

Par décision du 21 mai 2013, répertoriée sous le numéro C 18.446 du rôle, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « *directeur* », déclara non fondée la réclamation de la société ... sur base des motifs suivants :

« Vu la requête introduite le 4 mars 2013 par les dames … et …, au nom de la société anonyme ..., avec siège social à …, pour réclamer contre le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités de l'année 2010 et contre le bulletin de la base d'assiette de l'impôt commercial communal de l'année 2010, les deux émis en date du 9 janvier 2013 ;

Vu le dossier fiscal ;

Vu les §§ 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;

Considérant que si l'introduction de plusieurs instances par une seule et même requête n'est incompatible, en l'espèce, ni avec le secret fiscal, ni avec les règles de compétence et de procédure, elle ne dispense pas d'examiner chaque acte attaqué en lui-même et selon ses propres mérites et ne saurait imposer une jonction qu'il est loisible au directeur des contributions de prononcer lorsque les instances lui paraissent suffisamment connexes ;

Considérant que les réclamations ont été introduites par qui de droit (§ 238 AO), dans les forme (§ 249 AO) et délai (§ 245 AO) de la loi, qu'elles sont partant recevables ;

Considérant que la réclamante fait grief au bureau d'imposition de lui avoir majoré son bénéfice commercial déclaré d'un montant de … euros, cette majoration correspondant à une marge bénéficiaire nette, applicable en matière fiscale à l'endroit de sociétés ayant comme objet unique le financement intra-groupe ;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens de la réclamante, la loi d'impôt étant d'ordre public ;

qu'à cet égard, le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé ;

qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

Considérant que la réclamante, une société dont l'objet social se compose avant tout de la mise à disposition au profit de sociétés associées et intégrées au sein du même groupe commercial de liquidités dans le cas de besoin ; que les règles fiscales applicables à l'endroit d'une telle constellation, au niveau du droit supranational aussi bien qu'au niveau du droit interne, sont définies avant tout par l'article 9 concernant les entreprises associées de la convention modèle contre les doubles impositions instaurée par l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) ;

Considérant que d'après l'article 9 de l'OCDE, précité, lorsque a) une entreprise d'un Etat contractant participe directement ou indirectement à la direction, au contrôle ou au capital d'une entreprise de l'autre Etat contractant, ou que b) les mêmes personnes participent directement ou indirectement à la direction, au contrôle ou au capital d'une entreprise d'un Etat contractant et d'une entreprise de l'autre Etat contractant, et que dans l'un et l'autre cas, les deux entreprises sont, dans leurs relations commerciales ou financières, liées par des conditions convenues ou imposées, qui diffèrent de celles qui seraient convenues entre des entreprises indépendantes, les bénéfices qui, sans ces conditions, auraient été réalisés par l'une des entreprises mais n'ont pu l'être en fait à cause de ces conditions, peuvent être inclus dans les bénéfices de cette entreprise et imposés en conséquence ;

Considérant que le principe de pleine concurrence, sus-énoncé, constitue la norme internationale adoptée par les pays membres de l'OCDE qui doit être utilisée pour la détermination des prix de transfert entre entreprises associées effectuant des transactions transfrontalières ; que pour assurer l'application de ce principe, l'OCDE a élaboré des lignes directrices, régulièrement mises à jour, destinées à être observées aussi bien par les entreprises multinationales que par les administrations fiscales dans le cadre de l'établissement des prix de transfert entre entreprises associées effectuant des transactions transfrontalières ;

Considérant qu'un service intra-groupe, dont notamment une transaction de financement intra-groupe, a été rendu si, dans des circonstances comparables, une entreprise indépendante avait été disposée à payer une autre entreprise indépendante pour exécuter cette activité, ou si elle l'avait exécutée elle-même ; que si un financement intra-groupe a été effectué, il échet de déterminer, comme pour les autres types de transferts intra-groupes, si les modalités convenues sont conformes au principe de pleine concurrence, c'est-à-dire qu'elles correspondent au prix qui aurait été pratiqué et accepté par des entreprises indépendantes dans des circonstances comparables ; qu'il convient, partant, de procéder à une analyse de comparabilité ; qu'en général, la rémunération de chaque entreprise partie à une transaction donnée est le reflet des fonctions qu'elle a assumées (compte tenu des actifs mis en œuvre et des risques assumés) ; qu'ainsi, il importe d'identifier et de comparer les activités et responsabilités économiquement significatives, les actifs utilisés et les risques assumés par les parties aux transactions ;

Considérant que la réclamante a principalement pour objet « l'acquisition, la vente, l'échange, la construction de tout immobilier, soit directement et en son nom, soit par l'entremise de sociétés ou autres entités luxembourgeoises ou étrangères poursuivant ce même objet ou un objet similaire. (...) » ; qu'elle a en outre « pour objet la prise de participations sous quelque forme que ce soit, dans toutes entreprises commerciales, industrielles, financières ou autres, luxembourgeoises ou étrangères, l'acquisition de tous titres et droits par voie de participation, d'apport, de souscription, de prise ferme, d'option, d'achat, d'échange, de négociation ou de toute autre manière et encore l'acquisition de brevets et de marques de fabrique et la concession de licences, l'acquisition de biens meubles et immeubles, leur gestion et leur mise en valeur » ; qu'elle peut « encore accorder aux entreprises auxquelles elle s'intéresse, ainsi qu'à des tiers tous concours ou toutes assistances financières, prêts, avances ou garanties, comme elle peut emprunter même par émission d'obligations ou s'endetter autrement pour financer son activité sociale » ; qu'elle « peut d'une manière générale effectuer toutes opérations commerciales, industrielles, mobilières, immobilières ou financières et prester tous services, tant au Grand-Duché de Luxembourg qu'à l'étranger, et encore accomplir toutes autres opérations à favoriser l'accomplissement de son objet social » ;

Considérant que malgré cette diversité d'opérations commerciales et financières que la requérante est libre d'accomplir d'après ses statuts, elle n'a procédé à d'autres activités, au titre de l'année litigieuse, qu'à la réception de fonds monétaires pour, ensuite, les remettre à nouveau à la disposition d'autrui ; qu'elle a donc agi comme une sorte d'intermédiaire pour ce qui est des flux monétaires entre ses créanciers et ses clients ; qu'en général, le but d'une société commerciale, à l'opposé d'une association sans but lucratif, réside per se dans la réalisation actuelle et efficace de bénéfices, de sorte que, même en admettant, eu égard à son activité de financement intra-groupe, que les bilans et résultats financiers de la réclamante ne prêteraient, d'un point de vue purement commercial, pas à critique, il n'en demeure pas moins que d'un point de vue fiscal, il échet, à l'instar du bureau d'imposition, de procéder à la mise en compte d'une marge bénéficiaire se basant sur des

critères économiques valablement retraçables, i.e. sur des critères qui pourraient aisément se réaliser entre des parties tierces ;

Considérant qu'afin d'être en mesure de déterminer une telle marge bénéficiaire, il importe de procéder à l'analyse d'une situation de fait pareille existant entre des acteurs non concernés l'un par l'autre ; que d'une manière générale, une société commerciale dont un des seuls objets est la mise à disposition d'importantes sommes d'argent à titre de financement ou de soutien de projets d'affaires, se doit forcément de réaliser l'ensemble de ses bénéfices à travers cette activité de financement, le principe de pleine concurrence prôné par l'article 9 de la convention modèle de l'OCDE se trouvant dès lors intrinsèquement rempli ; que les intérêts créditeurs générés par les sommes prêtées à court, moyen ou long terme à des clients se doivent nécessairement de couvrir l'ensemble des charges dues au titre de l'année d'exploitation, pour réaliser, summa summarum, un résultat positif ;

Considérant qu'en l'occurrence, afin d'arriver à un tel résultat positif, le bureau d'imposition a appliqué une marge bénéficiaire nette de 0,25% sur l'ensemble des prêts octroyés, cette marge équivalant, pour une période de treize mois entiers et consécutifs, la réclamante ayant inclus le résultat de l'année 2009 dans celui de l'année 2010, à (0,25% x … x 13/12 i.e.) … euros ;

Considérant qu'une marge bénéficiaire dite nette (i.e. un ratio financier qui mesure la rentabilité finale d'un établissement), au contraire d'une marge bénéficiaire définie comme brute (i.e. un ratio qui mesure la rentabilité relative des ventes), fait abstraction de l'ensemble des opérations commerciales et financières réalisées au titre d'une année d'imposition et actées au travers de comptes et bilan commerciaux, pour arriver à un résultat fiscal tel qu'il aurait valablement pu se réaliser entre tiers ; que le corollaire de cette démarche, en ce qui concerne non seulement les mesures supranationales dont notamment l'article 9 de la convention modèle de l'OCDE, mais plus précisément les préceptes et directives indigènes, constitue notamment les paragraphes 6 et 11 de la loi d'adaptation fiscale (StAnpG) de même que l'article 56 de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.) ; qu'en outre, du fait que la majoration ne s'avère aucunement outrancière, il importe de confirmer le bureau d'imposition dans sa manière d'agir ; que pour le surplus, les impositions sont également conformes à la loi et aux faits de la cause et ne sont d'ailleurs pas autrement contestées ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 15 juillet 2013, la société ... introduisit un recours en réformation, sinon en annulation contre les bulletins du 9 janvier 2013, ainsi que contre la décision directoriale du 21 mai 2013.

Dans son jugement du 29 septembre 2014, le tribunal administratif reçut le recours principal en réformation en la forme, le déclara irrecevable pour autant qu'il vise les bulletins du 9 janvier 2013, déclara le recours principal en réformation recevable pour le surplus, au fond, le déclara non fondé et en débouta la demanderesse. Le tribunal retint encore qu'il n'y avait pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation, rejeta la demande en allocation d'une indemnité de procédure formulée par la demanderesse et condamna celle-ci aux dépens.

Le tribunal retint par rapport à la légalité externe des bulletins déférés qu'en ne prenant pas position par rapport au courrier du 5 décembre 2012 envoyé par le bureau d'imposition, la société ... avait renoncé à expliquer sa position à l'administration et partant aux droits lui garantis par le principe du contradictoire.

Constatant que le désaccord entre les parties se résume à la question de savoir si le prêt consenti par la société demanderesse à la société …S.A. était conforme au principe de la libre concurrence ou s'il s'agissait d'une distribution cachée de bénéfices, le tribunal, se référant à l'article 164 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, en abrégé « *LIR* », qualifia l'opération du prêt accordé par la société ... à la société … S.A. comme distribution cachée de bénéfices en se basant sur le fait que la société ... avait accordé ces fonds à la société … S.A. sans autre contrepartie, alors qu'elle aurait dû exiger des intérêts débiteurs en contrepartie de l'avance de fonds afin de respecter le principe de pleine concurrence.

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 7 novembre 2014, la société ... a fait régulièrement relever appel de ce jugement du 29 septembre 2014.

Par rapport à la façon de procéder du bureau d'imposition, l'appelante analyse le courrier de ce dernier du 5 décembre 2012 et critique qu'il ne contiendrait aucune précision à l'égard de l'intention de l'administration de, premièrement, ne pas prendre en compte l'ensemble des postes de charges et, deuxièmement, de ne pas prendre en considération la charge pour risque de perte de change dûment inscrite dans les comptes annuels de l'année 2010. La référence à une « *marge nette* » ne serait pas de nature à faire penser que l'administration reviendrait sur les postes de comptes prévisés, la notion de marge se référant à la différence entre les intérêts créditeurs et les intérêts débiteurs mais non pas à des postes de charges exceptionnelles pour risque de change. L'appelante estime que le courrier du 5 décembre 2012 n'aurait dès lors pas été de nature à l'éclairer concrètement, complètement et en détail, en fournissant notamment des données chiffrées, sur les intentions réelles du bureau d'imposition, de manière qu'elle ne répondrait pas au prescrit du § 205 (3) AO, et elle souligne que, plutôt « *que de se mettre à spéculer sur les intentions de l'administration, la requérante n'a dans un premier temps pas répondu* ». Ce ne serait plutôt qu'à travers son courrier du 4 février 2013 que le bureau d'imposition aurait enfin révélé le montant des bases d'imposition retenues, cependant sans fournir même encore à ce stade des précisions sur les différents postes de charges dont il n'aurait pas tenu compte ni la base légale des redressements opérés. L'appelante soulève ensuite la question de savoir s'il lui avait incombé de faire, dès l'envoi du courrier du 5 décembre 2012, tout un ensemble de développements si l'administration était tellement peu claire auparavant sur les raisons des redressements, leurs bases légales, les chiffres de l'imposition envisagée et les précisions sur les points sur lesquels elle entendait s'écarter de la déclaration lui soumise.

L'appelante souligne que le § 205 (3) AO imposerait à l'administration l'obligation légale d'informer le contribuable complètement sur tous les points sur lesquels elle entend concrètement s'écarter d'une déclaration afin de permettre un échange contradictoire sur les détails d'une imposition, mais qu'en l'espèce, il ne saurait être prétendu qu'elle aurait été informée dès le courrier du 5 décembre 2012 que l'administration irait jusqu'à annuler à la fois l'ensemble de ses frais de gestion et la charge exceptionnelle pour risque de change. Elle demande ainsi à la Cour de réformer le jugement entrepris sur ce point et d'en tirer les conclusions adéquates en fait et en droit.

La société ... soutient que ce manque de précision sur les intentions réelles de l'administration dans le courrier du 5 décembre 2012 l'a amenée à ne pas répondre dans un premier temps, en attendant que l'administration précise ses intentions par la suite. Par contre, l'administration a tout de suite émis les bulletins contestés par après.

Ensuite, l'appelante critique que le courrier du 4 février 2013 de l'administration, en tant que réponse à la contestation des bulletins par son courrier du 28 janvier 2013, ne

précise ni les différents postes que l'administration écarte du compte des charges ni la base légale pour le résultat fiscal que l'administration en tire.

Par conséquence, l'appelante reproche aux premiers juges d'avoir qualifié erronément ce comportement comme renonciation aux droits garantis dans la procédure contradictoire. L'appelante demande à la Cour de statuer sur la violation par l'administration de son obligation légale d'information vis-à-vis du contribuable par ce comportement. Afin de respecter le contradictoire, l'appelante soutient que l'administration aurait dû l'informer de manière plus complète sur l'annulation des frais exposés déjà dans le courrier du 5 décembre 2012.

Le délégué du gouvernement n'a pas pris position par rapport à ce moyen.

Le droit du contribuable d'être informé et entendu avant la prise d'une décision administrative lui fixant une obligation patrimoniale plus lourde que celle par lui escomptée à travers les informations par lui soumises à l'autorité compétente, doit être considéré comme un droit élémentaire face à l'administration fiscale, destiné à protéger les droits de la défense du contribuable (trib. adm. 25 août 1999, n° 10630 du rôle, confirmé par Cour adm. 15 février 2000, n° 11579C du rôle, Pas. adm. 2015, V° Impôts, n° 543).

S'il est vrai que ce principe ne se trouve pas formellement inscrit d'une manière générale dans l'AO, mais trouve son expression dans des dispositions en portant application dans certaines hypothèses, il n'en reste pas moins qu'il découle implicitement mais nécessairement des principes d'instruction inscrits au § 204 (1) AO (cf. notamment Tipke-Kruse, *RAO*, 1[e] édit., § 204, Anm. 14 ; Becker, Riewald, Koch, *RAO*, 1965, § 204, Anm. 6).

Le § 205 (3) AO, disposant que « *wenn von der Steuererklärung abgewichen werden soll, sind dem Steuerpflichtigen die Punkte, in denen eine wesentliche Abweichung zu seinen Ungunsten in Frage kommt, zur vorherigen Äußerung mitzuteilen* », constitue une application particulière de ce principe et met en substance à charge du bureau d'imposition, préalablement à l'émission du bulletin d'impôt, une obligation positive de communication des éléments au sujet desquels il décide de ne pas s'en tenir à la déclaration du contribuable, pour autant que ces éléments représentent une « *wesentliche Abweichung* » en défaveur du contribuable par rapport à sa déclaration.

L'application de ce principe général a pour conséquence que sans une consultation appropriée du contribuable, il n'est pas possible d'asseoir correctement l'obligation fiscale du contribuable compte tenu de sa situation patrimoniale. A cet effet, le contribuable est appelé d'abord à indiquer les éléments et données qui lui sont demandés dans le cadre de la déclaration d'impôt. Cette obligation de collaboration du contribuable dans le cadre de l'établissement des bases d'imposition de son revenu a comme corollaire son droit d'être entendu avant la prise d'une décision administrative lui fixant une obligation patrimoniale plus lourde que celle par lui escomptée à travers sa déclaration, notamment lorsque cette « *wesentliche Abweichung* » en sa défaveur provient d'une divergence au sujet des informations et documents par lui communiqués au bureau d'imposition à travers sa déclaration d'impôt. Par contre, lorsque la divergence de vues mise en avant par le contribuable s'analyse en substance purement en une question d'application de la loi qui relève de la compétence du bureau d'imposition, le contribuable n'a pas droit à être entendu préalablement à l'établissement du bulletin d'imposition.

En l'espèce, il se dégage des éléments en cause que les redressements opérés par le bureau d'imposition tels qu'explicités par le directeur dans sa décision déférée, consistent en la fixation d'une « *marge bénéficiaire dite nette (i.e. un ratio financier qui mesure la*

rentabilité finale d'un établissement) [qui] *fait abstraction de l'ensemble des opérations commerciales et financières réalisées au titre d'une année d'imposition et actées au travers de comptes et bilan commerciaux, pour arriver à un résultat fiscal tel qu'il aurait valablement pu se réaliser entre tiers* ». Ce redressement a impliqué la majoration du résultat déclaré de -…. euros par le même montant afin d'éliminer, au niveau fiscal, tous les postes de charges et particulièrement de celui pour risque de perte de change figurant dans les comptes de l'appelante, tout comme le même redressement comporte l'ajout d'un montant de … euros au titre de la marge bénéficiaire nette que l'appelante aurait été censée réaliser au niveau fiscal sur ses opérations de prêt. Ce redressement a ainsi eu pour résultat un total d'augmentations du résultat de (… + … =) … euros qui ont eu pour effet de substituer à une perte de -… euros un bénéfice imposable de … euros.

En vue d'annoncer à l'appelante l'ensemble de ces redressements, le bureau d'imposition lui a fourni dans le courrier du 5 décembre 2012 l'information que le redressement envisagé consiste en l'« *imposition d'un bénéfice qui correspond à une marge nette de 0,25% sur les prêts accordés aux entreprises liées suivant le principe de la pleine concurrence* ».

Il est vrai que cette information utilise les termes de « *bénéfice* » à imposer et de « *marge nette* ». Cette dernière notion correspond effectivement à un ratio financier qui permet de refléter en pourcentage la rentabilité d'une entreprise et qui correspond au pourcentage du bénéfice net, obtenu après déduction de toutes les charges d'exploitation et de matière première payées, sur le chiffre d'affaires. Les redressements opérés ne peuvent dès lors pas être considérés comme ayant été effectués au-delà de cette information préalable.

Cependant, les termes susvisés sont des concepts techniques de la comptabilité dont il ne peut pas être supposé que tout contribuable normalement diligent et averti, qui ne peut pas être supposé avoir des connaissances fondées en comptabilité, soit en mesure de saisir, du seul fait de leur mention, toute leur portée et toutes les conséquences de leur usage dans le cadre d'une annonce de redressement d'une imposition en l'absence d'autres précisions ou, du moins, de l'indication chiffrée des conséquences de son utilisation sur les bases d'imposition. Ainsi, l'information précitée contenue dans le courrier du 5 décembre 2012 ne peut pas être considérée comme suffisante à elle seule afin de permettre à un contribuable normalement diligent et averti de conclure que les redressements envisagés par le bureau d'imposition aboutiraient à éliminer l'ensemble de ses charges et la perte de change pour fixer un bénéfice fondé sur une marge nette, toutes opérations confondues, telle que retenue par le bureau d'imposition, le résultat étant en l'espèce la substitution d'un bénéfice imposable à une perte déclarée par le contribuable. En effet, l'information susvisée aurait également pu être comprise par l'appelante en ce sens que le bureau d'imposition envisagerait de lui imputer un produit d'intérêts sur la somme prêtée correspondant à une marge nette de 0,25% par rapport à ses propres coûts de financement pour le montant mis à la disposition de la société …S.A., ce qui n'aurait point affecté la mise en compte de la perte de change de … euros inscrite dans ses comptes et aurait seulement eu pour effet de réduire la perte de l'exercice fiscalement reconnue.

En outre, l'information véhiculée dans le courrier du 5 décembre 2012 ne comporte aucune indication chiffrée sur l'import des redressements et sur le bénéfice imposable en fin de compte, ce qui aurait permis à l'appelante de prendre conscience de l'envergure des redressements effectivement envisagés par le bureau d'imposition.

Le fait par l'appelante de s'être abstenue de réagir immédiatement suite à l'envoi du courrier du 5 décembre 2012 et d'avoir réagi seulement après la notification des bulletins

d’impôt du 9 janvier 2013 en sollicitant, par courrier du 28 janvier 2013, des précisions sur l’imposition effectuée constitue un indice en ce sens qu’elle n’avait pas compris l’information du 5 décembre 2012 en ce sens qu’une perte de -… euros allait être remplacée par un bénéfice imposable de … euros.

Dans ces conditions, l’information fournie par le bureau d’imposition ne peut pas être considérée comme répondant aux exigences du § 205 (3) AO en ce que l’appelante n’a pas été complètement informée sur l’envergure exacte des redressements envisagés par lui et, par voie de conséquence, en ce qu’elle n’a pas été mise en mesure de prendre utilement position par rapport à ces mêmes redressements. La Cour ne saurait partant rejoindre la position des premiers juges relative à la renonciation, par l’appelante, à son droit au respect du principe du contradictoire du fait de ne pas avoir pris position suite au courrier du bureau d'imposition du 5 décembre 2012, étant donné qu’abstraction faite de toutes autres considérations, une prémisse essentielle pour une telle conclusion aurait été une information complète et utile au contribuable concerné qui seule aurait pu être conforme à l’exigence du § 205 (3) AO.

Dans la mesure où le § 205 (3) AO consacre une formalité destinée à protéger les intérêts des contribuables, elle doit être considérée comme substantielle et le non-respect de cette disposition doit entraîner l’annulation du bulletin émis au terme de la procédure d’instruction ainsi viciée (Cour adm. 10 décembre 2002, n° 15261C du rôle, Pas. adm. 2015, V° Impôts, n° 550).

Il s’ensuit que les bulletins de l’impôt sur le revenu des collectivités et de l’impôt commercial communal émis le 9 janvier 2013 à l’égard de l’appelante encourent l’annulation pour violation des formes substantielles destinées à protéger les intérêts des particuliers. Le jugement entrepris est partant à réformer en ce sens que, par réformation de la décision directoriale du 21 mai 2013, la réclamation de l’appelante du 19 février 2013 contre lesdits bulletins est à déclarer comme étant justifiée et que ces derniers sont à annuler.

L’appelante sollicite encore l’allocation d’une indemnité de procédure de 2.000 euros. Cette demande est cependant à rejeter, étant donné qu’il n’est pas inéquitable de laisser à charge de l’appelante les frais irrépétibles, de manière que les conditions légales pour l’octroi d’une telle indemnité ne se trouvent pas réunies en l’espèce.

PAR CES MOTIFS

la Cour administrative, statuant à l’égard de toutes les parties en cause,

reçoit l’appel du 7 novembre 2014 en la forme,

au fond, le déclare justifié,

partant, par réformation du jugement entrepris du 29 septembre 2014, réforme la décision directoriale déférée du 21 mai 2013 en ce sens que la réclamation de l’appelante du 19 février 2013 contre les bulletins de l’impôt sur le revenu des collectivités et de l’impôt commercial communal pour l’année 2010 émis le 9 janvier 2013 à son égard est à déclarer justifiée et lesdits bulletins sont à annuler,

renvoie l’affaire devant le directeur pour exécution,

rejette la demande de l'appelante en allocation d'une indemnité de procédure de 2.000 euros,

condamne l'Etat aux dépens des deux instances.

Ainsi délibéré et jugé par:

Francis DELAPORTE, vice-président,

Serge SCHROEDER, premier conseiller,

Lynn SPIELMANN, conseiller,

et lu à l'audience publique du 14 juillet 2015 au local ordinaire des audiences de la Cour par le vice-président, en présence de la greffière de la Cour Anne-Marie WILTZIUS.

s. WILTZIUS s. DELAPORTE

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 27 mai 2016

Le greffier de la Cour administrative